

Algumas reflexões sobre teoria versus prática e mestrado profissional

Eliseu Martins

Professor Titular e Professor Emérito da FEA/USP – Faculdade de Economia,
Administração, Contabilidade e Atuária da USP – Brasil, emartins@usp.br

Mesmo sendo ainda aluno da graduação, criei um hábito que, posteriormente, se arraigou de forma profunda em toda minha vida. No entanto, só obtive uma visão clara disso quando o Professor Sérgio de Iudícibus, meu mentor na docência, orientador e eterno guru, um dia me alertou: “Você consegue e parece adorar aliar teoria com prática!”.

Realmente, creio que nunca seria um razoável pesquisador puramente teórico e duvido se eu seria exclusivamente do mundo da prática empresarial. Durante a graduação, na metade da década de 1960, como já relatei, mergulhava em análises de casos práticos e procurava ajudar amigos. No último ano de graduação, aprendi algo de elevado valor com o irmão de meu melhor amigo. Após calcular e provar que ele, como torneiro mecânico autônomo, iria ganhar menos se continuasse como empregado, respondeu-me: “Você sabe quanto vale não ter patrão?” Aprendi rapidamente que dinheiro não é tudo, nem o valor das empresas deriva só dele. Só a teoria não resolve.

Durante o doutorado, realizei estágio sanduíche nos EUA. Lá frequentava a biblioteca da Universidade e participei de algumas aulas, ao mesmo tempo trabalhava no *Management Consulting Services*. Convivi com mestres e doutores prestando consultoria. De volta ao Brasil, iniciei consultorias na área de Custos. Logo depois, comecei a ensinar para o pessoal das empresas e não na Universidade, explorei a teoria e a prática e publiquei um livro dessa matéria eivado de conceitos e exemplos práticos vividos pessoalmente. Prazeroso combinar a teoria assimilada na graduação e no doutorado - em curso - com a vida prática, principalmente. E a mistura redundou numa obra viva há 45 anos!

Em mais uma experiência pessoal entre teoria e prática. Atuei, durante dois anos, como diretor de controle de companhia para também aprender “o outro lado” (a prática na empresa). Nesses anos, não deixei de lecionar e pesquisar. Também, atuei em órgãos reguladores (CVM e BACEN) em cinco oportunidades, de forma concomitante: o “lado

de lá” (a prática, agora no órgão regulador), sim, mas pesquisa e ensino também. Mas a academia não parou; obtenção de cargo de livre-docência e de titular, tudo isso aliado à prática nas consultorias.

Nas últimas décadas, dediquei-me intensamente a outro tipo de pesquisa: a que leva aos pareceres técnicos contábeis, que envolvem esse espírito investigativo baseados em casos reais; sem abandonar o mundo universitário, mesmo que, atualmente, a pesquisa acadêmica não se apresente mais atraente como antes para mim. Mas a maioria precisa passar por experiências práticas significativas.

Por que o relato dessa história? Para tentar provar que o meu relato não é superficial, mas contém uma vivência que conduz à crença de que (mesmo sabendo que a verdade seja inalcançável) a junção entre teoria e prática pode produzir consequências alavancadas. Não afirmo que viver só de teoria é um erro, creio que sempre são necessários alguns professores pesquisadores (maior com quem convivi, o nome já citado). É preciso que alguns estejam totalmente fora da ilha do mundo real para serem capazes de voos livres e criativos, mesmo que à custa de muitas aterrissagens forçadas.

Vamos para alguns exemplos de casos reais vividos. Logo após a graduação, iniciei a aprendizagem sobre *price level accounting*, ou seja, como produzir informações contábeis com base em moeda de poder de compra definido, excluindo-se os efeitos da inflação. Quanta teoria, quantas simulações, quantos exercícios. De repente, a oportunidade de aplicar esses conhecimentos no caso da Telepar (parte da Brasil Telecom hoje, acho) em 1980. Observei como a administração da companhia entendeu e aprendeu a usar esses conhecimentos!

Além de se alastrar para outras telefônicas. Auxiliei na aplicação dessa metodologia também na Vasp (desaparecida) com meu saudoso colega Ernesto Rubens Gelbcke; como passou a serem compreensíveis os balanços e os resultados mesmo na hiperinflação! Em 1985, na Vale (vivíssima), e quanta diferença na utilidade da Contabilidade. A seguir apresentações na Abrasca e finalmente a Instrução da CVM em 1987 implantando a Correção Integral de Balanços. A inflação recrudescer, mas a nova contabilidade mostrou, na prática, que era possível manter-se viva a qualidade da informação, mesmo com hiperinflação. Teoria aplicada. A teoria assimilada e a prática vivenciada permitiram a norma contábil que vigorou por tantos anos e que, creio, ajudou e muito o nosso país naquela situação inflacionária tão deplorável.

O interessante é que a prática também ajudou fortemente a melhorar todo o arcabouço teórico da Price Level Accounting, a ponto de a ONU, em 1989, admitir que o modelo brasileiro era superior ao que, anteriormente, sugeria. Melhor, bem melhor, inclusive, do que o atual modelo do IASB, CPC 42 no Brasil - dito isso pelo secretário geral do IASC à época, David Cairns, no recinto da ONU. O destrinchamento dos ganhos e perdas nos itens monetários e sua alocação, aliado ao fortalecimento do ajuste a valor presente, permitiu que as informações contábeis fossem mais fáceis de serem compreendidas e utilizadas.

Sinto que tenhamos desperdiçado essa experiência no nosso mundo real brasileiro e estejamos cometendo inúmeros erros na prática por conta disso (como mostrei em artigo de jornal, os lucros dos bancos em 2021 eram “apenas” 50% falsos).

Em análise de balanços, há também um conjunto conceitual, indicadores mil, mas a prática me ensinou que são efetivamente poucos os indicadores que realmente dizem algo sobre a performance da empresa. Essa mesma prática identifica que ainda estão muito longe, mesmo sem citar o problema inflacionário, as normas contábeis da produção de informações mais úteis, principalmente, no campo da evidenciação; o tratamento das despesas financeiras, por exemplo, ainda é um caos (o IASB tem mostrado intenção de melhorar) para fins de análise por usuários externos, e isso invalida fortemente muitos dos indicadores de criação de valor.

E, ainda mais interessante, continuamos a aplicar na análise de balanços conceitos puros não aplicáveis a situações práticas em que esses conceitos não valem (p.e., cálculo de prazo de pagamentos a fornecedores, com o passivo incluindo todos os tributos – IPI, PIS, ICMS etc. – e o cálculo das compras trabalhando com estoques e custo das mercadorias vendidas sem esses tributos quando recuperáveis).

Como mencionei, meu início profissional envolveu frequente consultoria em Custos e me deparei envolvido em inúmeros cursos só para profissionais e, no livro citado. Esse movimento foi motivador de transformações no Brasil, que praticamente só aplicava a metodologia do RKW para custos, de origem germânica; atingimos outro extremo, o Custeio Variável, sem citar a Absorção exigida legal e fiscalmente para descobrir que, na prática, cada um tem seus méritos e defeitos. Nenhum é classificado como perfeito e resolve todas as necessidades gerenciais, contrariando muitas afirmativas de defensores teóricos de um ou de outro. E continua com ABC etc. É necessário estudar

os conceitos, criar novas linhas de pensamento, mas o que valida tudo é o teste prático, é o uso, é a averiguação das utilidades, ou seja, teoria e prática precisam se tocar e serem compreendidas juntas.

Participei apenas parcialmente do desenvolvimento do mais completo modelo gerencial de que tenho conhecimento, o Gecon – Gestão Econômica de Empresas, do saudoso professor Armando Catelli, convencendo-o a introduzir a figura do price level accounting no modelo. Essa experiência foi fantástica, ao ver uma conceituação avançada desenvolvida e perceber muitas aplicações práticas gerenciadas por ele e sua equipe, mostrando que, se por um lado o modelo teórico completo era demasiadamente complexo, por outro, era possível existirem aplicações parciais com excelentes resultados. Um dos maiores modelos teóricos acoplado à efetiva realidade.

Em relação à contabilidade financeira: há ocorrências de alguns movimentos que causam estranheza. Antes, décadas atrás, desenvolviam-se ideias, proposições, teses, pensamentos novos, muitas teorias, enfim, na academia. As aplicações ficavam, é claro, por conta dos órgãos normatizadores; esses faziam, como fazem até hoje, a célebre conexão entre teoria e ato normativo. O normatizador extrai da teoria contábil como um todo, que deve ser desenvolvida sem qualquer limite ou imposição, bastando argumentação, se possível, fatos e muita lógica (como o tão falado price level accounting), os pontos que considera (e aí só se apegava à prática e experiência de cada um dos componentes do órgão) relevantes para fins da construção da Estrutura Conceitual Contábil. Estrutura essa ainda teórica, mas agora restrita e com apenas as partes da teoria escolhidas pelo normatizador.

Fundamentando-se, agora, nessa Estrutura Conceitual, esse órgão passa a emitir normas contábeis específicas para as diversas situações práticas. Assim era o AICPA antes de 1973 nos EUA, o FASB a partir dessa data, o IASC – hoje IASB – localizado na Europa, mas internacional- também, a partir de 1973, e já havia sido assim nos Ministérios da Economia da Alemanha e da França e em outros lugares antes. No Brasil e em muitos países latinos e germânicos, a Estrutura Conceitual, por vezes constava (e ainda consta) de leis, pelo menos parcialmente. Houve, inicialmente, como órgão específico normatizador contábil no Brasil, o Banco Central (antes da CVM era esse quem geria o mercado de valores mobiliários), depois a própria Comissão de Valores Mobiliários(CVM), o Conselho Federal Contabilidade (CFC) e, a partir de 2008, o

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (sem contar outros órgãos reguladores contábeis como a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Agência Nacional de Saúde (ANS), entre outros).

Neste sentido, observe que os próprios normatizadores procuraram aliar a teoria contábil às normas propriamente ditas. A teoria desenvolvida por professores pesquisadores e profissionais pensadores e a prática dos reguladores.

Mas, durante as últimas décadas, houve um certo descasamento com os cônjuges iniciais. A academia foi parando de produzir teoria, conceituação contábil nova, proposições, discussões sobre definições, identificações, reconhecimento, mensurações, e passou à pesquisa quase que exclusivamente econométrica, empírica, procurando associações entre diversos fatores e diversas possíveis consequências. Ideias novas, surgindo cada vez em menor quantidade. Os levantamentos empíricos constatativos quase que dominam exclusivamente esse mundo (e o pior, com um erro ainda comum em que se confunde correlação com causalidade).

Note-se a carência desses levantamentos empíricos no passado (e me incluo entre os que erraram) para fins de validação das normas e da própria teoria contábil subjacente a cada regra. Colocou-se, muitas vezes, regras contábeis em prática sem que testes as tivessem comprovado como eficazes e eficientes.

Mas o movimento do pêndulo alterou demais. Outro erro. Agora a pesquisa se dá a partir de base de dados, mas quase não se sugere mais na academia proposições para melhoria e correção dos desvios encontrados, rejeição de algumas exigências práticas, outros caminhos novos. Perdeu-se a criatividade conceitual. Rejeitam-se em tantas revistas acadêmicas trabalhos que sejam puras novas proposições. Os mestrados e doutorados acadêmicos investem de forma excessiva só nas pesquisas empíricas e é isso também ensinado diretamente aos próprios graduandos, como se essas pesquisas fosse o objetivo da academia.

Sabe-se que não é. A academia tem a obrigação de trabalhar com as duas mãos: uma a levantar as consequências do que se vem praticando, a criticar os problemas encontrados, e a outra a criar conceitos novos para substituir os problemáticos, criar teorias puras novas e iniciar novamente o processo com essas novas proposições sendo colocadas em prática e assim por diante.

Há que se fomentar acadêmicos mais teóricos, que criem e escrevam, e os mais empíricos, que testem e escrevam. Ainda não tenho certeza se há alguma proporção ideal entre uns e outros, mas os dois grupos precisam atuar conjuntamente. O que seria dos físicos práticos e do mundo tecnológico atual se não fossem Newton e Einstein? Mas não foram só esses os físicos teóricos. São milhares hoje no mundo. Como são milhares os físicos praticantes nos laboratórios, nos bancos de dados, nos mundos micro atômicos e nos céus. Pesquisadores teóricos e práticos produzindo e disseminando conhecimento juntos.

Há que estarem presentes, sempre, a teoria e a prática em tudo e, principalmente, no nosso mundo contábil (lembrar que nossa ciência só existe e só tem validade a partir da utilidade das informações produzidas), quer para fins gerenciais, quer fiscais, de investimento, de financiamento, de análises sindicais, governamentais, entre outros fins. Há que se ter o corpo docente muito fortalecido na sua experiência prática para ajudar na formação do graduando. Professor de puro gabinete, mesmo que grande pesquisador empírico, pode não transmitir aos jovens estudantes o que é verdadeiramente a Contabilidade.

Mas o ponto que surge e que também costuma afetar: afinal, qual a utilidade prática dessas pesquisas empíricas tão exageradamente disseminadas hoje? O que se depreende delas para ajudar na teoria? E o que se depreende delas que possa ajudar na prática empresarial? Lamentavelmente, as respostas conhecidas são desencorajadoras. Pouca utilidade prática. Não é à toa que universidades inglesas começam a criar comitês formados por profissionais da vida real que tiveram ou ainda têm experiência acadêmica para avaliar o potencial prático dessas pesquisas nas proposições de papers, de teses, de dissertações. Essa questão, como se vê, não é brasileira, é universal. Vê-se muito tempo exigido, dinheiro investido e pouco retorno à sociedade. É claro que há culpados, como o sistema de avaliação de professores e de cursos, mas não são os únicos.

Cabe agora o questionamento: mas se o mundo da criatividade teórica está bastante estagnado, como se desenvolvem as novas ideias? Ora, se há falta delas e o mundo precisa, o mundo providencia, de um ou de outro jeito. Há algo que ocorre e que me inquieta há muito tempo: discute-se talvez hoje mais teoria dentro dos órgãos normatizadores do que dentro da academia propriamente dita. Como exemplo: qual ou quais os trabalhos acadêmicos que propiciaram a discussão conceitual sobre a quebra do

conceito do não registro dos contratos executórios que levou ao IFRS 16, CPC 06(R2)? Tudo desenvolvido pelos reguladores, não pela academia. Discutamos esse ponto um pouco.

O contrato de compra de uma mercadoria é a executar: o comprador adquire o direito de receber o item adquirido e se compromete a pagar. O vendedor se compromete a entregar a mercadoria e adquirirá o direito de receber pela teoria contábil praticada. Como ambas as partes têm direitos e obrigações não cumpridos, não se registra nem no ativo e nem no passivo, tanto do comprador quanto do vendedor. São os contratos executórios (constantes expressamente no Pronunciamento Técnico CPC 00 e proibidos de serem contabilizados). No entanto, o IASB e o FASB decidiram abrir uma exceção: contabilizar os contratos de aluguéis, por exemplo, que não geravam ativos e passivos contábeis anteriormente, a não ser conforme incorrência por competência. Agora, temos que calcular o valor presente de todas as prestações de aluguel a pagar e reconhecer no ativo o direito de uso do imóvel e, no passivo, a obrigação a liquidar no futuro à medida que as prestações vencerem. Em vez de despesas de aluguel, há amortização do direito de uso e despesas financeiras do passivo. Mas continuamos não reconhecendo os contratos de compra e venda de mercadoria, de construção de bens, de execução de exercícios futuros e outros executórios.

Toda essa discussão conceitual apresentou-se, dentro do meu conhecimento, fora da academia, exclusivamente, no mundo normatizador. A significativa mudança (ainda em discussão, se efetivamente útil na prática ou não) não procede dos meios em que deveria. E assim com inúmeros outros casos, como plantas portadoras avaliadas a valor justo (depois o IASB retrocedeu), propriedades para investimento também a valor justo, contabilização agora ainda em discussão dos criptoativos e dos créditos carbono, entre outros.

É fato que os órgãos reguladores hoje se aproximam cada vez mais da academia, só que, em vez de o fazerem em busca de teorias e novas proposições, o fazem para avaliar as consequências do já normatizado. Avalio como um excelente caminho, mas insuficiente.

Nossa academia está, principalmente, em determinadas universidades, muito voltada à pesquisa empírica e a ensinar normas, em vez de ensinar fortemente primeiro os conceitos, muito voltadas a querer formar, talvez, profissionais de muito alto gabarito

de conhecimento normativo, mas sem qualquer vivência ou experiência do que seja a vida prática e, o que é pior, do que fundamenta a existência das normas. Muitos graduados se dirigem para micro e pequenas empresas e aí, então, o divórcio é maior entre o que a universidade provê e as empresas ou os escritórios de contabilidade precisam. Todos sentem muito por tudo isso. Falta da presença concomitante da teoria e da prática.

Agora o ponto final dessas reflexões: existem os mestrados e doutorados profissionais. Há que seguirem o mesmo espírito pesquisador que domina (lamentavelmente) os acadêmicos? Temos que fortemente rechaçar essa ideia. Não podem ficar restritos às pesquisas empíricas com pouca ou nenhuma utilidade prática. O papel desses novos centros de ensino também não deve ser o de investir, como exageramos no passado, na teoria pela teoria, mas não podem deixar de pensar em teorias que estejam vinculadas ao desenvolvimento da prática. Precisam, sim, investir também em criatividade e, quando presentes profissionais como estudantes ou docentes que trazem essa carga da experiência vivida, sempre haverá os com inclinação a desenvolverem novas ideias para a solução dos problemas do dia a dia.

Vejo como um fator negativo utilizar o tempo dos discentes e docentes para pesquisas empíricas econométricas ou não, voltadas simplesmente a cumprir quadradinhos das exigências burocráticas. Há que se dirigir, e fortemente, nos mestrados e doutorados profissionais, todo o esforço conjunto para o levantamento dos problemas práticos, discussão de suas soluções e trabalho conjunto com os que podem implementar essas soluções (incluindo órgãos normatizadores nessa discussão). Há que se estudar cases, levantar situações práticas nas empresas, destrinchá-los à luz das teorias existentes, discuti-los com os experientes em solucioná-los e expor os exemplos bem ou não bem-sucedidos como fonte de experiência para os próximos. Mas sem deixar de dar vazão àqueles que têm grande inclinação à produção de novas ideias, muitas das quais serão a prática do futuro.

Tenho uma grande expectativa com relação aos mestrados e doutorados profissionais em Contabilidade, porque configuram-se como campos de trabalho e estudo em que a teoria e a prática podem estar sempre presentes, desde que ministrados por quem também domine conhecimentos prático e teórico. Ainda espero ver cada vez mais neles a ligação entre a teoria e a prática que sempre me fascinaram e me ajudaram em minha carreira profissional dentro e fora da academia.

Repetimos: não podemos, é claro, sucumbir à ideia de fazer desses cursos profissionais meras fabriquetas de praticantes, sem fundamento conceitual, que sucumbirão na profissão assim que as regrinhas aprendidas ficarem fora de uso. Também não podemos querer fazer deles profissionais especialistas em contabilometria (vocabulário expresso pelo professor Sérgio) sem qualquer capacidade de parar para analisar, pensar e inovar. E não podemos permitir que repitam os erros dos que insistem em provar obviedades e se dedicar a mostrar muito mais conhecimento econométrico do que contábil.

Desculpem-me até um certo desabafo, mais um depoimento um pouco emotivo, não um paper “científico”, mas correram o risco de me convidar para um artigo de opinião... mas as responsabilidades são minhas.

Obrigado, se conseguiu chegar até aqui! E à vontade para comentar (emartins@usp.br).